نموذج محاسبي لقياس وتقييم الأداء المؤسسي للمنظمات

د/ هيثم أحمد حسين عبد المنعم (*)

1- مقدمة

أصبحت عملية قياس وتقييم الأداء محل إهتمام العديد من المتعاملين وأصحاب المصالح Stakeholders مع المنظمات ، وإن إختلفت أغراض وأساليب القياس والتقييم لدى كل منهم . من ناحية أخرى ، أصبح تركيز قياس الأداء على قياس المخرجات الخاصة بالمنظمة غير مناسب ، بحيث أصبح من الواجب التركيز أيضاً على العمليات والمعالجات ذاتها ، كما أصبح أيضاً من الواجب الإهتمام بالمقارنات القياسية Benchmarking مع عدم تركيز الإهتمام على المؤشرات الكمية والرقمية فقط دون الإهتمام بقياس جودة الأداء . (1)

وقد نبه Kaplan (2) إلى أن تركيز المحاسبة الإدارية يجب أن يتحرك متجاوزاً المقاييس المالية الملخصة للعمليات الصناعية إذا ما أرادت أن تحافظ على دورها الأساسي في التقييم والرقابة . وقد إتجه هذا التحرك نحو المؤشرات غير المالية إلى اقتراح العديد من الكتاب أطر مختلفة لقياس وتقييم الأداء تتضمن عدة إتجاهات تخرج من نطاق المؤشرات المالية . (3)

وبالنظر إلى ما تواجهه المنظمات حالياً من ضغوط وتحديات محلية وعالمية بحيث أصبحت البيئة التي تعمل في إطارها هذه المنظمات الآن تختلف عن الماضي ، فقد أصبح من الضروري إدراك أن نظم ومؤشرات قياس وتقييم الأداء المؤسسي للمنظمات أصبح يمثل ظاهرة متعددة الجوانب تتحرك خيوطها في مجالات متعددة، وبالتالي أصبح الأداء المؤسسي بمثابة منظومة متكاملة لنتائج أعمال المنظمة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية . (4)

ويهدف هذا البحث إلى تقديم نموذج محاسبي مقترح لقياس وتقييم الأداء المؤسسي للمنظمات يراعي النماذج السابقة التي قدمت في هذا الشأن يحاول الربط بين مؤشرات القياس والتقييم ومفهوم الأداء المؤسسي للمنظمات .

2- إتجاهات تطوير مقاييس الأداء

أشار Johnson & Kaplan (5) إلى أن هناك ثلاثة مجالات أساسية لفشل المؤشرات المالية التقليدية في المحاسبة الإدارية وهي :

1. مجال الإستخدام : حيث أن هناك فشل في إستخدام الموازنات المرنة في تقييم النفقات الإختيارية الثابتة أو في إستخدام مقاييس مناسبة للرقابة على التكاليف الثابتة .
2. مجال الملاءمة : حيث أن هناك فشل في مقاييس تطوير الرقابة على الجودة وعامل الإنتاجية أو في إلقاء الضوء على تكلفة الفرصة البديلة .
3. مجال الرقابة : حيث أن هناك فشل في مراعاة العوامل غير المالية والتركيز على مؤشرات الأداء المالي في الأجل القصير والإعتبارات المحاسبية المالية في حسابات التكاليف .

وكنتيجة لذلك أصبح من المهم البحث عن مؤشرات غير مالية تمثل مقاييس لتحسين وتطوير منافع القرارات نتيجة للمعلومات المستمدة من المحاسبة الإدارية وتسهيل عملية التقييم والرقابة .

1/2 المؤشرات غير المالية

ركز الإطار الذي إقترحه Whitt & Whitt (6) على مؤشرات غير مالية تغطي أربعة مجالات لأداء المنظمة وهي : المنتجات والأسواق والعاملين والعملاء ، ويمكن إستخدامه في كل من المنظمات الصناعية والخدمية ، هذا في حين أن الإطار الذي إقترحه Gosling (7) قد راعي قياس الأداء الكلي بإعتباره يجمع بين الكفاءة والفعالية ، كفاءة إستخدام الموارد وفعالية إنجاز النتائج المرغوبة . ولهذا فقد تضمن إطاره المقترح مقاييس مرتبطة بمجالات الموارد وأداء العمل والمنتجات . وأقترح Smith (8) 65 مؤشراً غير مالياً تم تصنيفهم طبقاً للمجالات الست التالية : المدخلات ، أداء العمل ، المنتجات ، الأسواق ، العاملين ، العملاء .

وتوضح الأطر الثلاث التي سبق الإشارة إليها أن تركيز قياس الأداء قد تحول من القياس المالي إلى المؤشرات غير المالية ، وإن كان البعض يعتقد أنه لا توجد دراسة منظمة لتحديد سبب تطور قياس الأداء على هذا النحو . (9)

ويطرح Drucker (10) وجهة نظره فيما يتعلق بمقاييس الأداء غير المالية بأن ما تنفقه المنظمات يكون بهدف خلق الثروة وليس بهدف الرقابة على التكاليف ، ولكن هذه الحقيقة المعروفة لا تنعكس في مقاييس الأداء التقليدية ، فطلاب المحاسبة يتعلمون في السنة الأولى أن الميزانية توضح معدلات السيولة بالمنظمة كما أنها توفر المعلومات اللازمة لدائني المنظمة في ظل أسوأ حالاتها ، إلا أن المنظمات لا تدار عادة لكي تصل إلى تسييل

(*) مدرس المحاسبة – أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

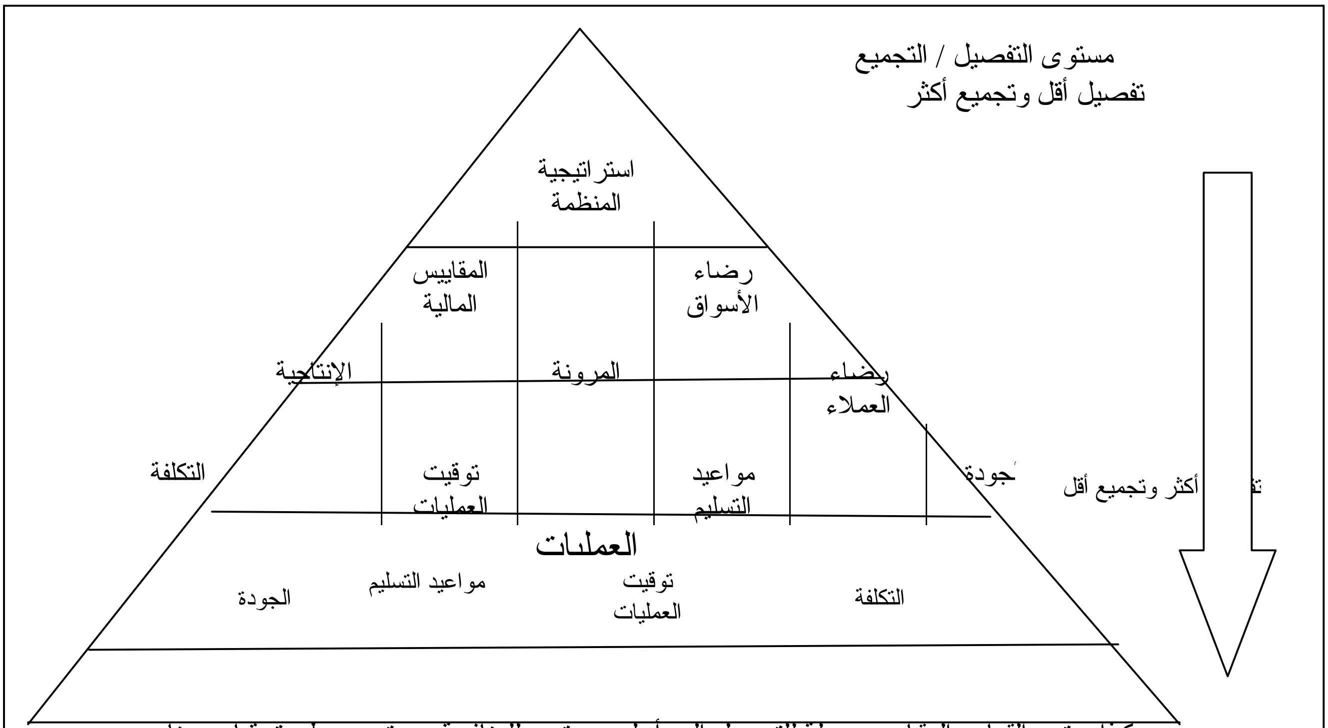
أصـولها ، بـل أنهـا تـدار فـي ظل مفهوم الإستمرارية بهدف خلق الثروة ، ويقتضي ذلك توفير معلومات تمكن الإدارة العليا من الوصول إلى أحكام صائبة تبني على المعلومات ، ويتطلب ذلك توفير أربعة مجموعات من أدوات التشخيص وهي : المعلومات الأساسية ، ومعلومات الإنتاجية ، ومعلومات الكفاءة والمقدرة ، ومعلومات تخصيص الموارد النادرة ، وتكون هذه المجموعات الأربع معاً حقيبة أدوات المدير لإدارة أعماله .

كما أقترح Cross & Lynch [11] نظاماً لقياس الأداء يربط بين الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية وتتكامل بـه المؤشرات المالية وغير المالية، بحيث يتم ذلك في شكل هرم للأداء.

وخلاصة ما سبق فإننا نلاحظ أن التحول إلى المؤشرات غير المالية مثل إتجاها يعتبر خروجاً عن المؤشرات غير المالية التقليدية ساعد على تطوير عملية قياس وتقييم الأداء للمنظمات وزيادة فاعليتها ، إضافة إلى شمولها للوحدات التنظيمية على كافة المستويات بحيث أنها نجحت في الربط بين الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية وفي توفير المعلومات التي يحتاجها المديرون حقاً .

2/2 القياس المقارن Benchmarking

يعتبر أسلوب القياس المقارن واحداً من أهم الأساليب الحديثة التي تستخدمها المنظمات لإجراء مقارنة بينها وبين المنظمات الأخرى المنافسة أو ذات التفوق في مجال معين والتي يمكن إعتبارها منظمات رائدة . وقد ظهر هذا المصطلح عام 1979 عندما وضعته شركة زيروكس التي تعمل في مجال تصوير المستندات ، فقد وضعت القياس المقارن التنافسي Competitive Benchmarking بأنه العملية التي تقوم بها المنظمة للتطوير عن طريق مقارنة ملامح ومكونات منتجاتها مع غيرها من المنافسين . وأنتشر بعد ذلك إستخدام هذا الأسلوب وتم تطبيقه بصور متعددة، حيث امتد تطبيقه ليشمل المجالات الوظيفية (كالشراء والتسويق)، والمنظمات الحكومية (كالبنوك والمستشفيات)، وأصبح ينفذ من قبل العاملين في المنظمات وفي اطار هذا القياس المقارن لم تعد المنظمات تنافس من خلال المقارنة مع المنافسين بل بدأت تسعى لاكتساب مزايا تنافلسية عن طريق المقارنة والتعلم من المنظمات المنافسة وغير المنافسة.



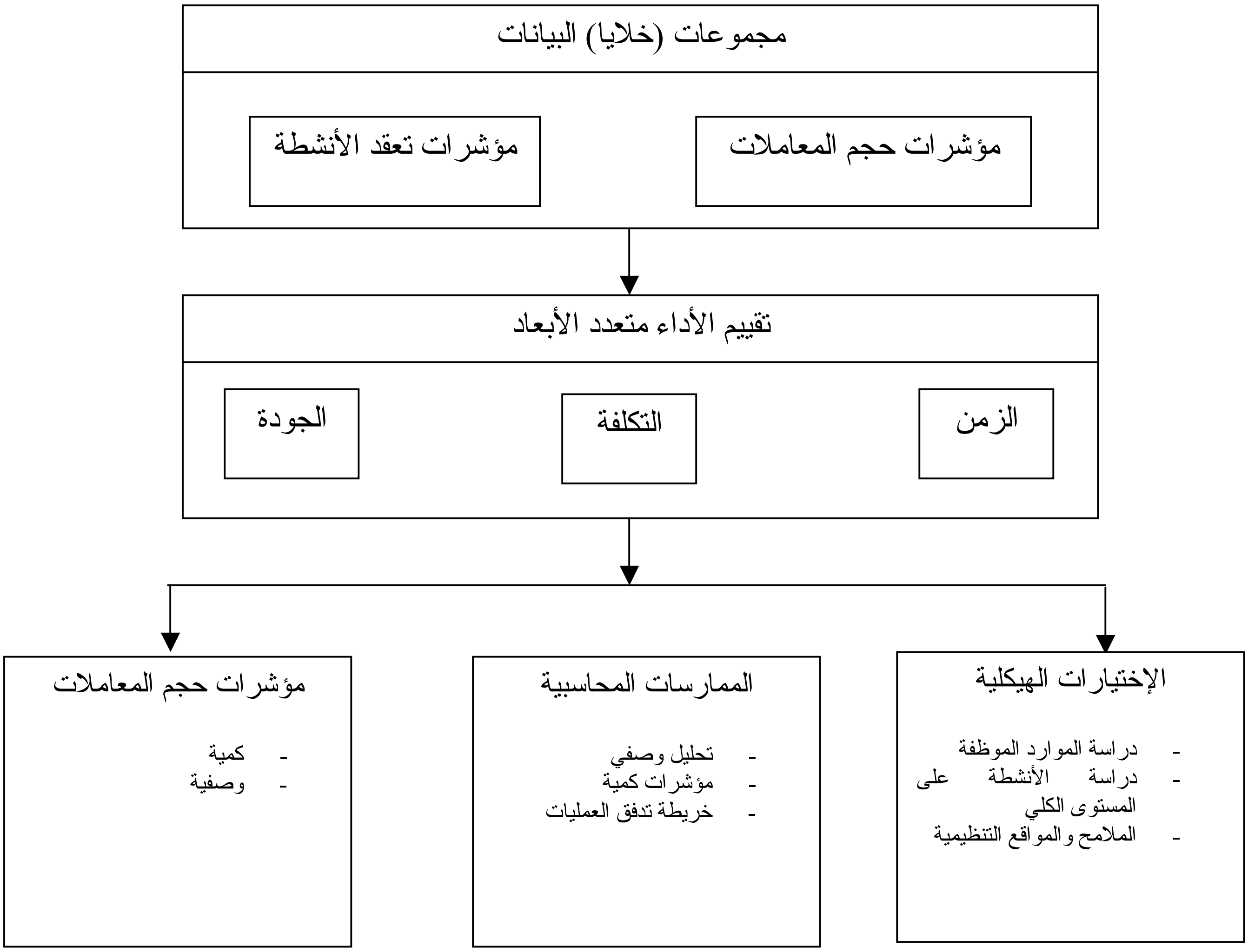
وهكذا يعتبر القياس المقارن وسيلة للتوصل إلى أعلي مستوي للمنافسة ، ويتم عن طريق قياس عناصر ... العناصر الأفضل أداء مشابه شاملاً فحص العمليات والممارسات والطرق مع إستنباط ... ها . وعلي ذلك يختلف القياس المقارن عن تقييم الأداء الذي يركز على ما تم من عمل ومقارنة نتائجه المحققة بالمستهدف ، بينما يركز القياس المقارن – كما سبق الإشارة – على العمليات والممارسات وتوضيح الفجوة في الأداء . وبذلك يعتبر القياس المقارن أداة إستراتيجية على الأسواق والعمــلاء. [13]

ويبدأ النموذج بمجموعات أو خلايا البيانات التي تمثل إستراتيجيات إدارة التكلفة بالنسبة لإقتصاديات الحجم وإقتصاديات التنوع والتي تعبر عنها مؤشرات حجم المعاملات ومؤشرات تعقد الأنشطة . وتتمثل الخطوة

التالية في النموذج في تقييم الأداء متعدد الأبعاد من خلال مقاييس التكلفة والوقت والجودة . ثم توضح الخطوة التالية في النموذج الإختيارات الهيكلية والممارسات المحاسبية والقياسات الممكنة .

ويعتبر أسلوب القياس المقارن أحد الأساليب التي يمكن إستخدامها لوضع مقاييس واقعية للأداء ، بالإضافة إلى إكتساب أفكار جديدة ومجالات للتطبيق يمكن نقلها للمنظمة . إلا أن الأهمية النسبية لهذا الأسلوب ترجع إلى قدرته على إعطاء مقاييس محفزة وخلاقة تعلم المنظمات كيفية إرضاء عملائها .

ويوضح الشكل التالي نموذج القياس المقارن للعمليات المحاسبية



المصدر :

Beretto, S. Dossi, A., and Grove, H., “Benchmark From Guide to cost Management, Edited by Brinker, B., John Wiley & sons, Inc., 2000, pp. 242-270

وتنظر بعض المنظمات لأسلوب القياس المقارن على أنه الأسلوب الذي يتيح فهم العلاقة المترابطة بين إحتياجات الأسواق الخارجية وبين العمليات الداخلية التي تستخدم لتحقيق تلك الإحتياجات . وبعبارة أخري فإن القياس المقارن التنافسي يساعد على تعزيز الأفكار التي تساهم بصورة مباشرة في تحقيق قدرات تنافسية للمنظمات. ومن الواضح أن هناك نوعاً من التوحيد في الفكر إلى حد كبير بين المؤشرات غير المالية والقياس المقارن وإن كان الأسلوب الأخير يتعاظم دوره ومساهمته في التطوير المستمر وزيادة القدرة التنافسية للمنظمات. (15)

3/2 بطاقات الأداء المتوازن Balanced Scorecard

في فترة السبعينات من القرن العشرين قامت مجموعة من الأكاديميين والممارسين الفرنسيين بتقديم منهج يربط بين هيكل المعلومات بالمنظمة وكل من الهيكل التنظيمي وإستراتيجية المنظمة والمسئولين عن إتخاذ القرارات بها . وقد أطلقوا على هذا المنهج لوحة القياس " Tableau du board " والتي تشبه لوحة التحكم في السيارة حيث

تضم مجموعة من الإشارات التي تسمح للمدير بأن يدير العمليات بإستخدام مجموعة مختلفة من التوجيهات ، وهي تقدم الأساس لتوفير مجموعة من المعلومات لمتخذي القرارات [16] .

وتمثلت الخطوة التالية في تقديم Kaplan and Norton [17] لبطاقات الأداء المتوازن لكي تكمل المقاييس المالية التقليدية للأداء على مستوي وحدة الأعمال . ولقد قدرت إحدي الدراسات الحديثة أن 60% من أغني 1000 شركة على مستوى العالم قد طبقت نظام بطاقات الأداء المتوازن [18] .

ويتضمن نظام بطاقات الأداء المتوازن مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء مصممة من أجل تحقيق إستراتيجية المنظمة . ويوضح الشكل التالي الخطوات الرئيسية لتطبيق نظام بطاقات الأداء المتوازن كنظام الإدارة الإستراتيجية [19] .

وتضم بطاقات الأداء المتوازن أربعة مجموعات من المقاييس ترتبط بالمجالات الآتية : (الأداء المالي، العلاقات مع العملاء، العمليات الداخلية، والتعلم والنمو). وتتحدد ستراتيجية علاقات الأسباب والنتائج بناء على بطاقات الأداء المتوازن على النحو الموضح بالشكل الآتي : [20]

وتتميز بطاقات الأداء المتوازن أن كل وحدة أعمال داخل المنظمة سيكون لها بطاقة الأداء الخاصة بها، وأن جميع بطاقات الأداء المتوازن بها بعض المقاييس العامة . ولهذا فإن كافة وحدات الأعمال التي في نفس المستوى التنظيمي سيكون بها بعض المقاييس العامة بالإضافة إلى مقاييس أخرى خاصة بالوحدة وتختص بإستراتيجيتها وأعمالها الخاصة . وطالما أن هناك فحص إجرائي للأداء يتم بشكل دوري مثلاً كل ربع سنة فإن المديرين يقومون بعمل تقييمات للوحدات الفرعية التابعة لهم وللمسئولين عنها في إطار زمني قصير وإعتماداً على كلاً من المقاييس العامة والخاصة .

من إستعراض إتجاهات تطوير مقاييس الأداء نجد أنه نتيجة للقصور في المؤشرات المالية تعاظم دور المؤشرات غير المالية التي فرضت نفسها على عمليات قياس وتقييم الأداء بشكل لا رجعة عنه ، كما أصبح القياس المقارن يمثل إتجاهاً هاماً للقياس على النمط الأحسن وتحديد الفجوة بين النمط المالي للأداء بالمنظمة والنمط الأحسن بالمنظمات الأخرى ، وأخيراً تبني الإتجاه الخاص ببطاقات الأداء المتوازن فكرة تعدد أبعاد عملية القياس والتقييم وتعدد مجموعات المقاييس التي تتضمنها هذه البطاقات وربطها مع إستراتيجية المنظمة .

3- مفهوم وفلسفة الأداء المؤسسي

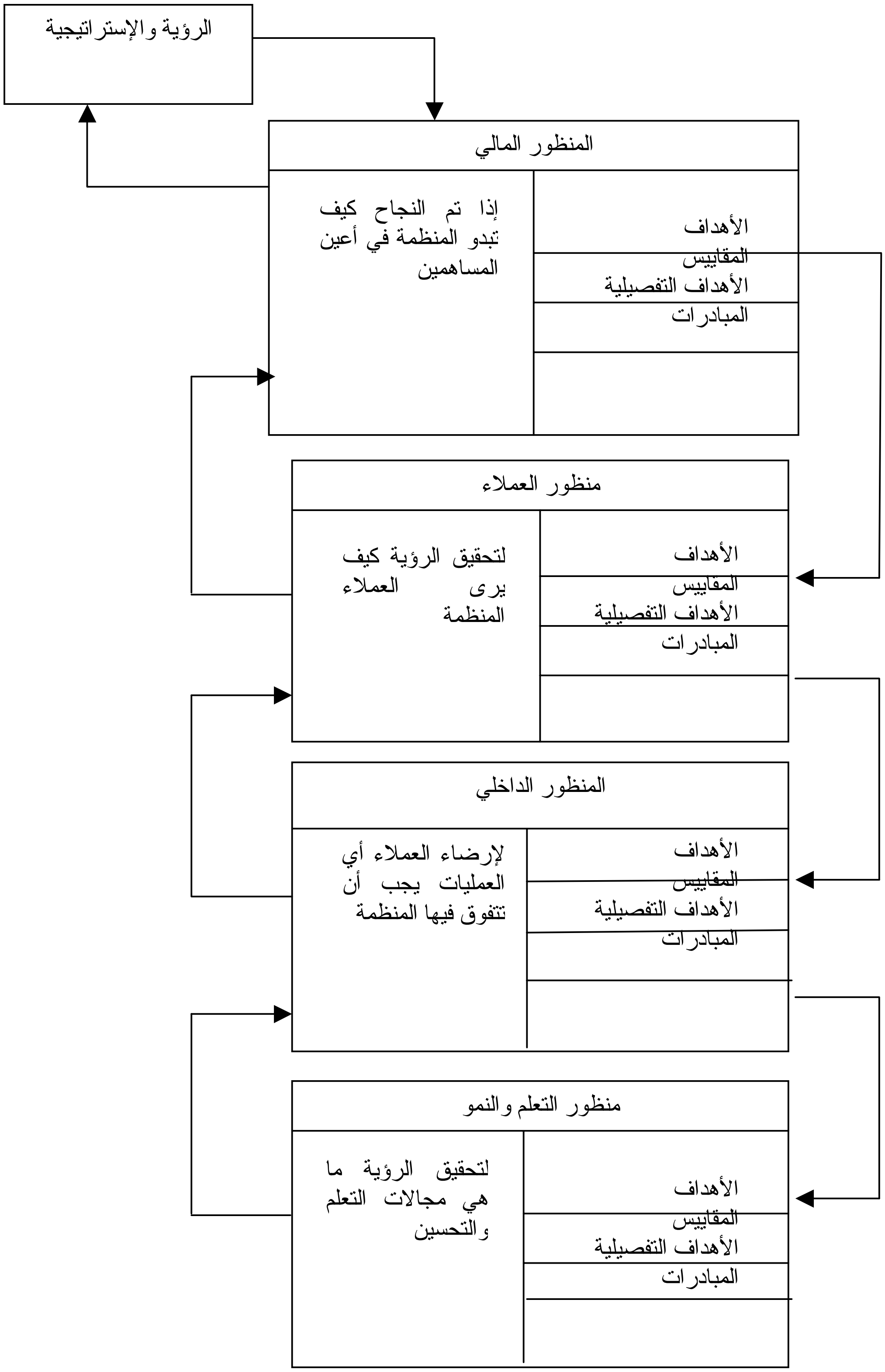
يتضمن مفهوم وفلسفة الأداء المؤسسي ثلاثة أبعاد هي :

1. أداء الأفراد في إطار الوحدات التنظيمية المتخصصة .
2. أداء الأفراد في إطار الوحدات التنظيمية في إطار المؤسسة (المنظمة)
3. أداء المؤسسة في إطار البيئة السياسية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية والتكنولوجية المحيطة بها .

وبالتالي يعتبر الأداء المؤسسي محصلة لأداء الأفراد والوحدات التنظيمية ولتأثيرات البيئة عليهما .

وتتحدد الفلسفة التي يقوم عليها الأداء المؤسسي في الآتي : [21]

1. إن كل مستوي من مستويات الأداء هو جزء من مستوي أداء كلي أكبر بالمنظمة.



المصدر

Kaplan, R. S., and Norton, D. P., "Transforming the Balanced Scorecard From Performance Measurement to Strategic Management: Part 1", Accounting Horizons, AAA, Vol. 15, No. 1, March 2001, p. 91.

2. إن قياس الأداء القائم على الإهتمام بالأجزاء دون إدراك نقاط التلامس والحركة مع بقية أجزاء الكل يبعد المنظمة عن المثالية ويقودها إلى سلسلة من الصراعات التي تؤدي في النهاية التضامن والهدم وتشتيت الجهود .
3. إذا حدث تفوق ما نتيجة للنظرة الجزئية فهو تفوق مؤقت يؤدي إلى الإختلافات والتدهور في الأجل الطويل .
4. إن إدراك طبيعة النظرة الكلية في الأداء المؤسسي هو تصاعد لتكامل الأفكار والسياسات والنظم للوصول إلى المثالية التكاملية وتجنب القصور التجزيئي .
5. إن النظرة التكاملية للأداء لا تعني عدم الإختلاف بل تعني إدراك وجاهة الإختلاف مع الأجزاء وصولاً إلى التجانس الإداري والذي يؤدي إلى الجماعية في الأداء الإداري وإلي تحقيق الإبداع الإداري .

وهكذا يعتبر قياس الأداء المؤسسي إحدي الأبعاد المرتبطة بالعملية الإدارية وإحدي مراحل هذه العملية التي تتأثر بها وتؤثر فيها .

ولا شك أن قدرة الإدارة على تحقيق حالة من الكفاءة والفعالية في المنظمة تعتمد بدرجة كبيرة على دورها في بناء تنظيم مؤسسي يمكن المنظمة من الأداء المتميز الذي يتماثل مع الطبيعة الديناميكية المتجددة لمهام الإدارة الآتية : [22]

1. العمل على إستقرارية وإستمرارية المنظمة في أداء أهدافها .
2. العمل على تأقلم وتكيف المنظمة مع المتغيرات الإيجابية المتجددة في البيئة .
3. إبتداع وتنمية النظم التي تعين المنظمة على إستكشاف المتطلبات المستقبلية والعمل على تحقيقها عند الحاجة إليها .

وهكذا نجد أن فعالية دور الإدارة في البناء المؤسسي للمنظمة تعتمد على تبنيها لعنصرين مهمين وجهدها الهادف في تكوينهما وتنميتهما وهما :

1. بناء الأنظمة الفرعية الداخلية للمنظمة وفق تصور متكامل لمنظومة موحدة .
2. تنمية العلاقات المؤسسية بين المنظمة وبين الكيانات السياسية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية في البيئة .

4- الإدارة الإستراتيجية والأداء المؤسسي

يمثل نظام الإدارة الإستراتيجية الإتجاه المنطقي لتحديد مسار المنظمة في المستقبل متضمناً إعداد وتنفيذ وتقييم القرارات التي تمكن المنشأة من تحقيق أهدافها وضمان نجاح علاقاتها مع البيئة المحيطة . وعلي ذلك فإن الإدارة الإستراتيجية تهتم بضرورة إحداث التوافق التام بين العناصر الآتية : [23]

1. الظروف البيئية المحيطة بالمنظمة
2. الإستراتيجيات الواجبة التنفيذ
3. الإمكانيات والطاقات المتاحة بالمنظمة

ومن الواضح أن هناك خمس مهام رئيسية تربط بين عمليتي إعداد الإستراتيجية وتنفيذها هي :

1. صياغة الرؤية الإستراتيجية التي تزود المنظمة بإتجاه طويل الأجل وتساعدها في وضع رسالة واضحة تسعي للوصول إليها .
2. تحويل الرؤية والرسالة الإستراتيجية إلى أغراض وأهداف أداء قابلة للقياس.
3. الإنتقال بالإستراتيجية إلى مرحلة تحقيق الأهداف المرغوبة .
4. تحقيق وتنفيذ الإستراتيجية المختارة بكفاءة وفعالية .
5. تقييم الأداء ومراجعة التحسينات الجديدة وتحديد الإجراءات التصحيحية على المدى الطويل .

ولا تعتبر المهام السابقة مهام متتابعة بل إنها مهام متداخلة ولا تتم بمعزل عن مسئوليات المدير الأخرى .

وعلي الرغم من أهمية الأداء الإستراتيجي وتأثيره على نجاح أو فشل أداء المنظمة إلا أن ذلك لا يعتبر العبء الوحيد الذي يقوم به المديرون .

من ناحية أخري يمثل تنفيذ الإستراتيجية عبئاً كبيراً على وقت المدير بينما لا يحدث التغيير بشكل عادي أو بطريقة متوقعة أو سريعاً أو بطيئاً أو جزئياً أو كلياً . ولهذا يعتبر التكامل بين مفهومي الإدارة الإستراتيجية والأداء المؤسسي بالمنظمات أحد أركان نجاح المنظمات في تحقيق أهدافها خاصة في الأجل الطويل. وعلى ذلك يمكن تحقيق أهدافها خاصة في الأجل الطويل . وفي هذا الصدد يمكن إقتراح الإطار الخاص بتكوين الإختيارات الإستراتيجية على النحو الآتي :

1. تحديد هوية المنظمة ومجالات الأداء بها .
2. تحديد عناصر المدخلات بالمنظمة .

3. تحديد أهداف أصحاب المصلحة المتعاملين مع المنظمة .
4. تحديد العوامل البيئية الخارجية المحيطة بالمنظمة والفرص والتهديدات .
5. إعداد التنبؤات الخاصة بالبيئة في المستقبل .
6. مراجعة وفحص موارد المنظمة مع التركيز على تحليل نقاط القوة ونقاط الضعف بالمنظمة .
7. تطوير البدائل الإستراتيجية والتكتيكية وعلي مستوي الأفعال الأخرى .
8. تقييم و إختيار الإستراتيجية .
9. إعداد الإختبارات اللازمة للتأكد من توافر التنسيق والإتساق والتماثل بين الإستراتيجيات .
10. إعداد خطط الطوارئ البديلة .

وعلي ذلك فإن إستراتيجية المنظمة في ظل مفهوم الأداء المؤسسي يجب أن تراعي الأبعاد الآتية :

أولاً : بعد البيئة الخارجية الذي يركز على ما يأتي :

1. إستثمار الفرص المتاحة بالبيئة الخارجية .
2. التعامل مع التهديدات والمخاطر الخارجية بهدف الحد منها .
3. تلبية إحتياجات أصحاب المصلحة للمتعاملين مع المنظمة .
4. تحسين صورة المنظمة بالبيئة الخارجية .

ثانياً : بعد البيئة الداخلية الذي يركز على ما يأتي :

1. تعظيم نقاط القوة بالمنظمة المرتبطة بالموارد والإمكانيات المتاحة بها .
2. الحد من نقاط الضعف والتي تمثل الجوانب السلبية بالمنظمة والعمل على تقليل آثارها .
3. تنمية العوامل الداخلية التي تؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنظمة والتحسين المستمر بها .

ثالثاً : بعد البناء المؤسسي المبني على فكرة النظام المقترح والذي يستهدف بناء الأنظمة الداخلية الفرعية للمنظمة بشكل متكامل وتنمية العلاقات المؤسسية بين المنظمة والكيانات الموجودة بالبيئة الخارجية مع الإستفادة من عملية التغذية المرتدة في إثراء قدرات وإمكانيات المنظمة .

5- مدخل إدارة الأنشطة والأداء المؤسسي

يمثل تطبيق مدخل إدارة الأنشطة المرحلة التالية لتطبيق محاسبة تكلفة الأنشطة والتى تعتمد على إستخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة ، حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين أن المنتجات تستهلك تلك الأنشطة . وبالتالي فإن هذا المدخل – وهو مدخل محاسبة تكلفة الأنشطة يركز على مسببات التكلفة ويفترض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة التي تسبب التكلفة وأن المنتجات تحدث التكلفة من خلال الأنشطة التي تحتاجها لتصميم وهندسة وتصنيع وتسويق وتسليم المنتج . ولذلك تتم عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين :

الأولي يتم فيها تخصيص هذه التكلفة ككل على الأنشطة المسببة لوجودها وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط، أما المرحلة الثانية فيتم فيها تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة إستفادة كل منتج من النشاط المعين (24) .

ويمثل النشـاط توصيف لكيفية قيام المنظمة بتوظيف وقتها ومواردها لتحقيق هدف معين . ومن ثم يمثل النشاط عملية إستخدام لموارد معينة (رأس مال ، عمالة ، معدات) لإنتاج مخرجات محددة قد تكون جزء من وحدة منتج أو خدمة .

أما إدارة الأنشطة فهي تستهدف تحسين القيمة المقدمة للعملاء وزيادة الأرباح المحققة من خلال هذه القيمة . وتتبع إدارة الأنشطة مدخل محاسبة تكلفة الأنشطة من حيث مصادره الرئيسية للمعلومات . (25)

وتتضمن المزايا الرئيسية لمدخل إدارة الأنشطة ما يلي : (26)

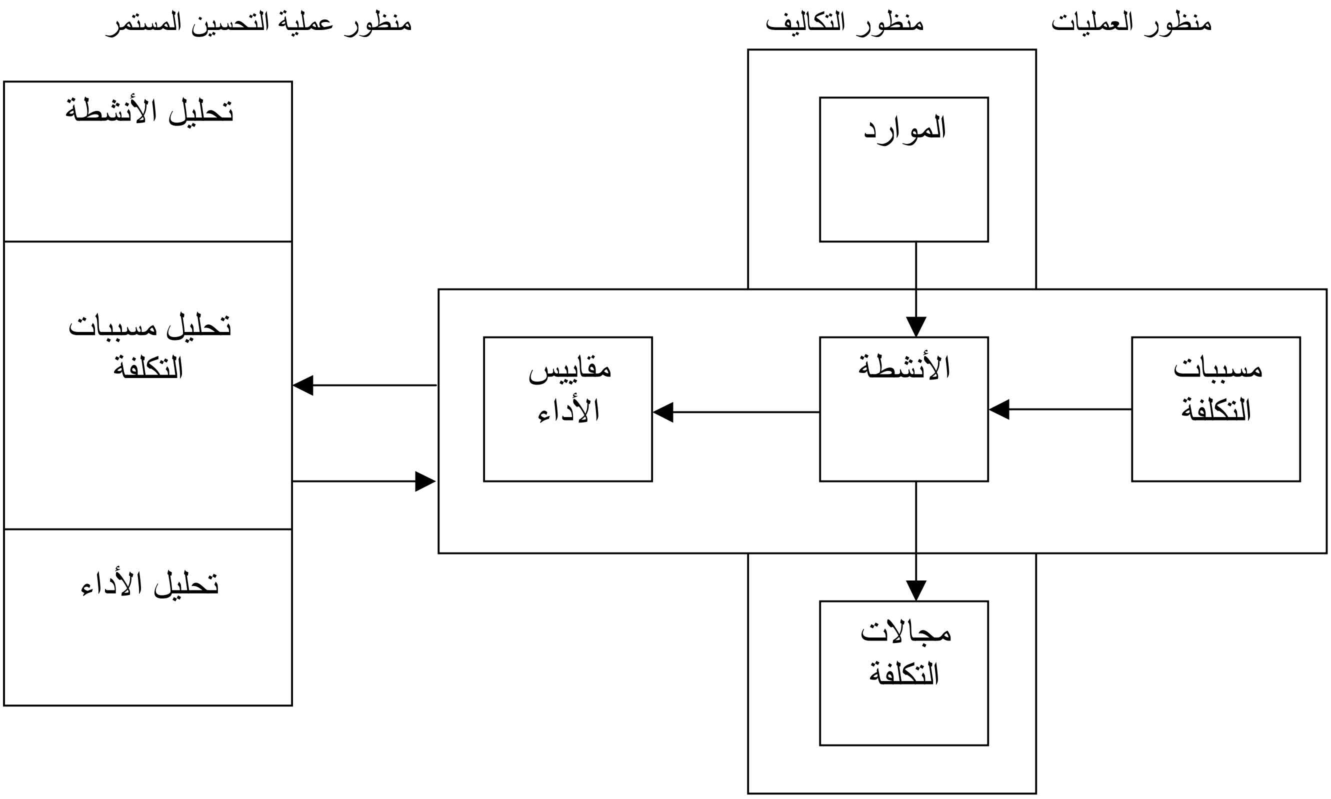
(1) تقيس إدارة الأنشطة فعالية الأنشطة والعمليات الرئيسية بالمنظمة وتوضح كيفية تحسينها بغرض خفض تكلفتها وزيادة القيمة المقدمة للعملاء .

(2) تسمح إدارة الأنشطة بزيادة تركيز الإدارة على تخصيص الموارد على الأنشطة التي تضيف قيمة وعلي العملاء الرئيسيين وعلي المنتجات الرئيسية وطرق التحسين المستمر للحفاظ على الميزة التنافسية للمنظمة .

من العرض السابق لمدخل إدارة الأنشطة نلاحظ أن هناك إرتباط جذري لهذا المدخل مع فكرة الأداء المؤسسي المبينة على المنظور التكاملي للأداء . ويمكن في هذا الصدد إضافة بعد الأنشطة إلى الثلاثة أبعاد السابق ذكرها عند عرض مفهوم وفلسفة الأداء المؤسسي بحيث تصبح هذه الأبعاد على النحو الآتي :

(1)الأداء على مستوي الأفراد .
(2)الأداء على مستوي الأنشطة .
(3)الأداء على مستوي الوحدات التنظيمية (أو وحدات الأعمـال الإسـتراتيجية .

(4)الأداء على مستوي المؤسسة ككل .
وبالتالي فإن عملية قياس وتقييم الأداء المؤسسي لا بد أن تأخذ في الإعتبار هذه الأبعاد الأربعة .



المصدر: Raffish, N., and Turney, B.B., Op. cit., P.27.

6- ملامح وإطار النموذج المحاسبي المقترح لقياس وتقييم أداء المؤسسي

تتحدد عملية وضع إطار لنموذج مقترح لقياس وتقييم الأداء المؤسسي للمنظمات في توضيح ملامح وخصائص وأبعاد ومكونات النموذج ، مع مراعاة صعوبة التوصل إلى مقاييس موحدة لجميع المنظمات لإختلاف هويتها وطبيعتها وأهدافها وأشكالها والبيئة المحيطة بها . وبالتالي فإن الإطار يوفر الأسس لمجموعة من المقاييس التي تمثل إشارات Signals عن الأداء المؤسسي للمنظمة بكافة أبعاده ، كما يمكن إستخدامه لإجراء القياس المقارن مع منظمات أخرى.

من ناحية أخري وبالنظر إلى أن تطبيق معظم أساليب ونماذج قياس وتقييم الأداء . مثل نماذج المؤشرات غير المالية وبطاقات الأداء المتوازن – يتطلب عقد سلسلة من ورش العمل والإجتماعات طبقاً لخطوات ومراحل معينة ، فإن ذلك يعني أن المقاييس لا بد أن تنبع بشكل أساسي من داخل المنظمة ويتم الإتفاق عليها بين المديرين حتي يمكن ربطها بعد ذلك بنظم المساءلة والحوافز بالمنظمة . وهذا يعني أن أي إقتراح بمقاييس لا بد أن يتوافر به قدر من المرونة والشمول وعدم تعارض المقاييس حتي يكون مرشداً في عملية التطبيق على مستوي المؤسسة ككل أو على مستوي أي جزء منها (الأفراد ، الأنشطة ، وحدات الأعمال الإستراتيجية) .

وبالإضافة إلى ما سبق فإنه بالنظر إلى عدم بساطة عملية قياس وتقييم الأداء فإن أي إطار مقترح لا بد أن يراعي الأبعاد المختلفة لهذه العملية سواء كانت الأبعاد المالية وغير المالية أو الأبعاد الداخلية والخارجية والبيئة والمؤسسية أو الأبعاد الإستراتيجية والتشغيلية. ويوضح الشكل التالي الإطار المقترح للنموذج المحاسبي لقياس وتقييم الأداء المؤسسي .

المؤسسة ككل	وحدات الأعمال الإستراتيجية	الأنشطة	الأفراد	
				1- المستوي الإستراتيجي 1/1 المقاييس المالية 1/1/1 البيئة الداخلية

				- مقاييس نقاط القوة - مقاييس نقاط الضعف - مقاييس التحسين المستمر - مقاييس زيادة القدرة التنافسية 2/1/1 البيئة الخارجية - مقاييس الفرص - مقاييس التهديدات - مقاييس الوفاء بإحتياجات أصحاب المصلحة 1/ 2 المقاييس غير المالية 1/ 1/2 البيئة الداخلية - مقاييس نقاط القوة - مقاييس نقاط الضعف - مقاييس التحسين المستمر - مقاييس زيادة القدرة التنافسية 1/ 2/2 البيئة الخارجية - مقاييس الفرص - مقاييس التهديدات - مقاييس الوفاء بإحتياجات أصحاب المصلحة
				2/ المستوي التشغيلي 2/ 1 المقاييس المالية 2/ 1/ 1 الربحية 2/ 1 /2 التكلفة 2/ 1 / 3 التدفقات النقدية 2/ 2 المقاييس غير المالية 2/ 2/ 1 الجودة 2/ 2/ 2 الزمن 2/ 2/ 3 التطوير 2/ 2/ 4 العاملين 2/ 2/ 5 العملاء 2/ 2/ 6 الموردين 2/ 2/ 7 المنافسين

وتكون الخطوة التالية هي عقد ورش العمل التي يشارك فيها المديرين بالمنظمة للإتفاق على المقاييس بشكل محدد . ويتطلب ذلك توليد الأفكار وبلورتها والإتفاق الجمعي عليها مما قد يستدعي إستخدام أسلوب العصف الذهني Brainstorming الذي يعتبر من أفضل الأساليب التي تساعد الجماعة على الوصول إلى إتفاق حول القضايا المختلفة .

كذلك فإن من أبرز متطلبات نجاح عملية قياس وتقييم الأداء المؤسسي بكافة أبعاده وعلي كافة مستوياته هو توفير المعلومات اللازمة للقياس والتقييم . ولا شك أن النظم المحاسبية بشكلها التقليدي أو حتي بعد تطويرها بحيث أصبحت نظماً للمعلومات المحاسبية المعتمدة على الحسابات تحتاج إلى إعادة نظر حتي يمكن أن تكون المصدر الأساسي للمعلومات التي تحتاجها الإدارة لقياس وتقييم الأداء المؤسسي . هذا بالإضافة إلى ضرورة توسيع مصادر الحصول على المعلومات الخارجية حتي يمكن إتمام عملية القياس المقارن مع منظمات ذات نمط أحسن في نفس الوقت الذي يتم فيه القياس والتقييم داخل المنظمة . وحتى تتكامل ملامح النموذج المقترح فمن الأهمية بمكان تكامل القياس المقارن للأداء المؤسسي مع العملية الإدارية بالمنظمة والتي تتم من خلال المراحل الآتية : (27)

1- التخطيط
(أ) تحديد عوامل النجاح الحاكمة
(ب) اختبار عمليات القياس المقارن
(جـ) توثيق العمليات
(د) تطوير مقاييس الأداء
(هـ) تكوين فريق العمل
2- البحث : تحديد شركاء القياس المقارن
3- الملاحظة : فهم وتوثيق كل من الأداء والممارسات وجمع البيانات عن مستويات أداء الشركاء
4- التحليل : تحديد الفجوات في الأداء لايجاد الوسيلة لتجاوز فجوات الأداء .
5- التكيف :
(أ) اختبار أفضل الممارسات
(ب) تكيفها مع ظروف المنظمة
(جـ) تحديد مضمون ومحتويات التغيير
وهكذا تتكامل عملية القياس والتقييم للأداء المؤسسي مع عملية القياس المقارن بالمنظمة .

7- الخلاصة

تعرضت الدراسة في هذا البحث إلى عملية قياس وتقييم الأداء المؤسسي للمنظمات على كافة مستوياتها وأبعادها ، وقدمت الدراسة ملامح إطار نموذج محاسبي مقترح لهذه العملية . ولا شك أن أهم ما يمكن أن تخلص إليه هذه الدراسة ما يلي :

1. أن الأداء المؤسسي هو محصلة الأداء على مستويات الأفراد والأنشطة ووحدات الأعمال الإستراتيجية والمؤسسة ككل ، وبالتالي فإن المقاييس التي يتم الإتفاق عليها لا بد أن تغطي هذه المستويات .
2. أن المقاييس لا بد أن تغطى أيضاً المستوى الإستراتيجي والمستوي التشغيلي بالمنظمة .
3. على المستوي الإستراتيجي فإن المحاور الرئيسية للمقاييس تشمل : البيئة الداخلية بما تتضمن من نقاط القوة ونقاط الضعف وعمليات التحسين المستمر وأساليب زيادة القدرة التنافسية ، والبيئة الخارجية بما يتضمنه من فرص وتهديدات وأساليب الوفاء بإحتياجات أصحاب المصلحة المرتبطين بالمنظمة .
4. على المستوي التشغيلي فإن المحاور الأساسية للمقاييس تشمل : الربحية والتكلفة والتدفقات النقدية والجودة والزمن والتطوير والعاملين والعملاء والموردين والمنافسين .
5. إن المقاييس المختارة لا بد أن تغطي الجوانب المالية وغير المالية بالمنظمة .
6. إن عملية القياس المقارن تمثل ركناً أساسياً في تكامل قياس وتقييم الأداء المؤسسي للمنظمات بكافة أنواعها وأشكالها .

الهوامش والمراجع

1- دكتور الكى لوفلر ، " إدخال آليات القطاع الخاص وقوى السوق فى إدارة الأجهزة الحكومية " ، ندوة المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 3-5 أكتوبر 1998، صفحة 57 .

-2 Kaplan, R.S., " Measuring Manufacturing Performance : A new challenge for managerial research ", The Accounting Review, Vol. 58, 1983, PP. 20 – 24.

-3 أنظر على سبيل المثال :

- Whitt, S.Y., and Whitt, J.D., "What Professional Services Firms can learn from manufacturing," Management Accounting (USA) , November 1988, PP.39 – 42.
- Gosling, D. H. , " Measuring the Performance of divisional cost centers ", C.M.A. Magazine, July – August 1988 , PP. 30 – 33 .
- Smith, M., " The Rise and Rise of the NFI", Management Accounting (European), May 1990, PP. 24 0 26.

-4 دكتور عبد العزيز مخيمر وآخرون ، " قياس الأداء المؤسسى للأجهزة الحكومية " ، المنظمة العربية لتنمية الإدارة ، سلسلة ندوات ومؤتمرات 13 ، القاهرة ، الطبعة الأولي ، 2000 ، صفحة 9 .

-5 Johnson, H. T., and Kaplan, R. S., " Relevance Loss : The Rise and Fall Of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston, 1987.

-6 Whitt, S. Y., and Whitt, J. D., OP. Cit., PP. 39 – 42.

-7 Gosling, D. H., OP. Cit., PP. 30 – 33.

-8 Smith, M., OP. Cit., PP. 24 – 26.

-9 Atkinson, A. A., Balakrishnan , R., et al, " New directions in management accounting research ", Journal of Management Accounting Research , Vol. 9, 1997, P. 87.

-10 Drucer, P. F., " The Information Executives Truly Need ", Harvard Business Review, January – February 1995, PP. 54 – 62.

-11 Cross, K., and Lynch R., " Tailoring Performance Measures to suit your Business", Journal of Accounting and EDP, 6 (1), 1990 , PP. 17 – 25 .

-12 دكتور بسام محمد الأحمدى وآخرون ، " الإتجاهات الحديثة في إدارة الإنتاج والعمليات " ، قسم إدارة الأعمال – كلية التجارة – جامعة عين شمس ، 1997 ، صفحة 205 .

-13 سيد عبد القادر السيد ، سلسلة إدارة القدرة التنافسية ، الجزء الأول ، الطبعة الأولي ، 1998 ، صفحة 55 .

-14 Beretta, S., Dossi, A., and Grove, H., " Benchmarking", From Guide to cost Management, Edited by Brinker , B., John Wiley & Sons, Inc., 2000, PP. 242 – 270.

-15 دكتور بسام محمد الأحمدي وآخرون ، مرجع سابق ، صفحة 206 – 207 .

-16 Lebas, M.," Management Accounting Practice in France ", Management Accounting (European), 1986 , PP.

-17 Kaplan, R. S., and Norton, D. P., " The Balanced Scorecard : Measures that drive Performance", Harvard Business Review, January – February, 1992, PP. 71 – 79.

-18 Silk, S., " Automating the balanced scorecard ", Management Accounting (USA), May 1998, PP. 83 – 44 .

-19 Kaplan, R. S., and Norton, D. P., " Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Harvard Business Review, January- February 1996, PP. 75 – 85.

-20 Kaplan, R. S., and Norton, D. P., " Transforming the Balanced Scorecard From Performance Measurement to Strategic Management : Part 1 ", Accounting Horizons, AAA, Vol. 15, No. 1, March 2001, PP. 87 – 104.

-21 دكتور عبد العزيز مخيمر وآخرون ، مرجع سابق ، صفحة 12 .

-22 دكتور حسن أبشر الطيب ، " فلسفة التطوير الإداري ودور القيادات الإدارية في تحقيق فعاليته " ، المجلة العربية للإدارة ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلد التاسع عشر ، العدد الأول 1999 ، صفحة 39 – 40 .

-23 دكتور حسن محمد عيسي ، " المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، صفحة 20 – 21 .

-24 دكتور أحمد حسين عبد المنعم ، " محاسبة تكلفة النشاط " ، سلسلة إصدارات المركز الإستشاري الدولي للبحوث (داس) ،

يناير 2000 ، صفحة 7 .
-25 Raffish, N., and Turney, B.B., " Glossary of Activity – Based Management ", Journal of cost Management , Fall 1991, P.57.
-26 Blocher, E. J., Chen, K. J., and Lin, T. W., " Cost Management - A Strategic Emphasis ", Mc Graw- Hill Co., Inc., 1999, P. 104 .
-27 دكتور عبد العزيز مخيمر وآخرون ، مرجع سابق صفحة 180 .